

بررسی ادبیات پژوهشی موجود در ارتباط با محرک‌های بها و سود

حسن همتی

استادیار گروه حسابداری، مؤسسه آموزش عالی پرندک
hemmati_h433@yahoo.com

محمد زین‌العابدینی

دانشجوی دوره دکتری حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی (نویسنده مسئول)
mohammad.zeynolabedini@yahoo.com

امین خلیلی

دانشجوی دوره دکتری حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی
amin_khalili75@yahoo.com

بهمن قادری

دانش آموخته دوره کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه ارومیه
bahman.ghaderi67@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۶/۰۵/۱۹ تاریخ پذیرش: ۹۶/۰۹/۲۲

چکیده

بدون شک در جو رقابتی سازمان‌های عصر حاضر، تنها سازمان‌ها و مؤسساتی می‌توانند به ادامه حیات و توسعه روزافزون دست‌یابند که محور اساسی فعالیت‌هایشان، مبتنی بر کیفیت مناسب و ارائه خدمات با قیمت معقول بوده تا از این طریق رضایت مشتری را به عنوان یک اصل در پی داشته باشند. لذا، به منظور درک این مفاهیم، مقاله حاضر به‌طور خلاصه، توسعه‌های نظری و تجربی انجام شده در داخل و خارج از کشور در حوزه پژوهش‌های حسابداری مدیریت در ارتباط با روابط بین اقلام بها، ارزش مشتری، درآمدها، سودآوری و محرک‌های آنها را بیان می‌نماید و به مرور پژوهش‌های مرتبط از دیدگاه حسابداری مدیریت استراتژیک می‌پردازد و موارد نیاز جهت انجام پژوهش‌های آتی را مطرح می‌کند. مقاله حاضر، دارای دو بخش اصلی می‌باشد. بخش اول، خلاصه‌ای از بررسی‌های انتقادی از ادبیات موجود می‌باشد که شامل بخش‌هایی به شرح زیر است: (۱) تلاش اولیه جهت الگوسازی روابط محرک بها به منظور درک اهمیت مدیریتی و اقتصادی این روابط، و ارائه روابط تجربی در ارتباط با اهمیت آماری این روابط؛ (۲) تلاش‌های متعاقب برای بهبود الگوسازی و برآورد این روابط؛ و (۳) پژوهش‌های نظری و تجربی در ارتباط با محرک‌های بها، درآمد و سود. در بخش دوم نیز به بررسی نیازهای پژوهش‌های آتی، پرداخته شده است.

واژه‌های کلیدی: اقلام بها، ارزش مشتری، درآمدها، سودآوری، محرک‌ها.

۱- مقدمه

به کلیه روش‌هایی که جهت شناسایی، کشف و تعیین هزینه‌های تشکیل دهنده محصولات به کارگرفته می‌شود، بهایی‌بندی گویند. هر یک از روش‌های توسعه‌یافته در این زمینه، جوابگوی ابعادی از نیازهای سازمان‌ها است. به طوری که روش بهایی‌بندی محصولات یک سازمان، بستگی به نیاز اطلاعاتی مدیران و هدف نهایی آن‌ها دارد. ولی آن چه امروزه اهمیت خاصی پیدا کرده، این است که سازمان‌ها نیازمند آن هستند که روشی را به کارگیرند که علاوه بر عدم پیچیدگی، کم هزینه بوده و بیش‌ترین اطلاعات از فرآیندها، فعالیت‌ها و خدمات را به مدیران ارائه دهد؛ از این رو، بهایی‌بندی سنتی جوابگوی این نیاز نیست (انوری رستمی و همکاران، ۱۳۹۰).

در طول دهه ۱۹۸۰، پژوهشگران حسابداری مدیریت به تدریج به این نتیجه دست‌یافتند که متغیرهایی غیر از حجم تولید (متغیر اولیه اساسی در الگوهای نظری مربوط به رفتار بها در حوزه‌های اقتصاد و حسابداری) نیز می‌توانند اقلام بها را نشان دهند، و این متغیرها از اهمیت اساسی و فزاینده‌ای برای مدیران برخوردار بوده و در طراحی سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری مدیریت نیز بسیار حائز اهمیت می‌باشند (کاپلان، ۱۹۸۴، ۱۹۸۳؛ شانک و گویندراجان، ۱۹۸۹، ۱۹۹۳). به عنوان مثال، این متغیرها شامل آن مواردی هستند که به عنوان محرک‌های بهای ساختاری و اجرایی شناخته می‌شوند (شانک و گویندراجان، ۱۹۹۳) که از آن جمله می‌توان به محرک‌های سطح واحد محصول، دسته محصولات، پشتیبانی محصول، سطح امکانات تولید، پشتیبانی مشتری، پشتیبانی خط تولید، پشتیبانی علامت تجاری، پشتیبانی کانال فروشنده (کانال توزیع و فروش) و پشتیبانی سطح شرکت اشاره نمود (کوپر، ۱۹۹۰؛ کوپر و کاپلان، ۱۹۹۱ و ۱۹۹۸؛ کاپلان و کوپر، ۱۹۹۸). این متغیرها و روابط آن‌ها با ارزش شرکت، اقلام بها، درآمدها و سودآوری از لحاظ استراتژیک برای شرکت حائز اهمیت می‌باشند، چرا که ماهیت و ارزش‌های آن‌ها ناشی از اکثر گزینه‌های انتخابی و تصمیمات استراتژیک اساسی مدیران نظیر استراتژی‌های تمایز محصول یا رهبری بها (پورتر، ۱۹۸۰، ۱۹۸۵)، بازارهای محصول و طراحی محصول، استراتژی‌های عملیاتی و فناوری‌های مرتبط (تصمیم‌گیری‌های فرآیندی) می‌باشند. با فرض ثابت بودن سایر شرایط و در مواردی که درک دقیقی از روابط علت و معلولی این الگوهای تجاری وجود داشته باشد، مدیران قادر خواهند بود که تصمیمات بهتری را اتخاذ نمایند، که این امر در نهایت منجر به آن خواهد شد که مدیران در دستیابی به اهداف و استراتژی‌های سازمان موفق تر باشند. اگر چه این استدلال‌ها بسیار جالب و قانع کننده بودند،

اما تا آن زمان شواهد تجربی اندکی در پشتیبانی از این نظریه نوظهور وجود داشت و پژوهشگران اعتقاد داشتند که نیاز به انجام پژوهش‌های تجربی بیش‌تر در حوزه حسابداری مدیریت وجود دارد (به عنوان مثال، کاپلان، ۱۹۸۶). از آن زمان به بعد، پژوهشگران الگوها و شواهد تجربی زیادی را ارائه نمودند که نشان می‌دادند که برخی از این متغیرها مربوط به بها و برخی دیگری نیز مربوط به ارزش مشتری، درآمدها و سودآوری‌ها می‌باشند. تجزیه و تحلیل محرک بها و مدیریت بهای استراتژیک به یک امر بسیار سودمند مبدل گردید و در حوزه پژوهش‌های دانشگاهی بسیار به آن‌ها پرداخته شد. همچنین موارد استفاده از سیستم‌های بهایی‌بندی مبتنی بر فعالیت تا حد زیادی افزایش یافت و مفاهیم و ابزارهای جدیدی همانند بهایی‌بندی هدف، بهایی‌بندی چرخه عمر و تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری به وجود آمده و مورد استفاده قرار گرفتند.

بنابراین، باتوجه به موارد پیش‌گفته، هدف مقاله حاضر، یک بررسی دقیق از پژوهش‌های انجام شده در ارتباط با روابط بین محرک‌های بها، درآمد و سود و همچنین الگوها و برآوردهای ارائه شده در یافته‌های تجربی در این حوزه می‌باشد و در نهایت نیز سعی در ارائه پیشنهاداتی جهت انجام پژوهش‌های آتی خواهد بود.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

۲-۱- شواهد و استدلال‌های اولیه

نشریات و مقالات اولیه منتشر شده در حوزه ادبیات پژوهشی حسابداری مدیریت با جزئیات و پیچیدگی‌های بیش‌تری به بررسی روابط بین محرک بها به صورت نظری و تجربی پرداختند که از این جمله می‌توان به پژوهش‌های انجام شده توسط پژوهشگرانی نظیر کاپلان (۱۹۸۴ و ۱۹۸۳)، میلر و ولمن (۱۹۸۵)، کوپر و کاپلان (۱۹۸۷)، شانک (۱۹۸۹)، شانک و گویندراجان (۱۹۸۹) و انوری رستمی و همکاران (۱۳۹۰) اشاره کرد. در این مطالعات، به طور خاص به بررسی چارچوب مدیریتی و تجزیه و تحلیل بهای استراتژیک پورتر (۱۹۸۵) پرداختند. این پژوهشگران بیان نموده می‌دارند که در محیط‌های اقتصادی رقابتی فزاینده امروز، اطلاعات پرهزینه در ارتباط با بهای محصولات، به خصوص سهم هزینه‌های سربار قابل تخصیص به محصولات و متغیرهایی که به بهترین شکل میزان مصرف منابع مربوطه را نشان می‌دهند از اهمیت شایان توجهی برای مدیران برخوردار می‌باشند. در این خصوص، همتی و همکاران (۱۳۹۲) معتقدند، سیستم‌های سنتی بهایی‌بندی محصولات نظیر بهایی‌بندی استاندارد به طور متناسب نمی‌توانند بهبودهای عملیاتی آن‌ها را ارزیابی نمایند. بنابراین،

عنوان هزینه‌های ثابت یا هزینه‌های ظرفیت خواهند بود. (۲) هزینه‌های تجهیزات تولیدی محاسبه شده می‌تواند مستقل از تعداد واحدهای تولیدی باشد (هزینه‌های ثابت و ریخته شده)، بنابراین مدیران باید روش‌های جدیدی را برای درک و اندازه‌گیری بهای محصولات و سودآوری آن‌ها بیاموزند؛ و (۳) پژوهشگران و فعالان حوزه حسابداری مدیریت باید در استفاده از مقیاس‌های مربوط به کارایی بهای تمام شده دقت بیش‌تری خرج نمایند و استراتژی شرکت را مدنظر قرار دهند.

در همان زمان، پورتر (۱۹۸۵) مفهوم محرک بها را مطرح نمود و همچنین بر اهمیت تجزیه و تحلیل اقلام بها در سراسر زنجیره ارزش تاکید نمود. پورتر ۱۰ طبقه اصلی را برای محرک‌های بها تعیین نمود که در جدول شماره (۱) نشان داده شده است. این مقیاس‌ها عبارتند از مقیاس، یادگیری و رشد، استفاده از ظرفیت، روابط بین فعالیت‌ها در درون زنجیره ارزش و به وسیله زنجیره‌های ارزش تأمین‌کنندگان و کانال‌های توزیع، روابط با سایر واحدهای تجاری در درون شرکت، زمان‌بندی سیاست‌های انتخابی (به عنوان مثال برای طراحی و ترکیب محصول، سطوح خدمات، سرمایه‌گذاری‌ها، زمان‌های تحویل، کانال‌های توزیع، تکنولوژی و کیفیت مواد)، موقعیت‌های جغرافیایی، عوامل نهادی (به عنوان مثال قوانین دولتی، تعرفه‌ها و تشکیل اتحادیه‌ها). ریلی (۱۹۸۷) نیز تمامی محرک‌های ساختاری و اجرایی شامل ویژگی‌ها تکنولوژیکی و طراحی فرایند تولید محصول را به عنوان محرک بها برشمرد.

پژوهش‌های مختلف منجر به کشف سیستم‌های مختلفی برای بهایابی محصولات (از جمله حسابداری مبتنی بر جریان ارزش) گردیدند.

کاپلان (۱۹۸۳-۱۹۸۴) اولین محققی بود که اظهار داشت که باید تغییراتی در شیوه‌های سنتی حسابداری بهای تمام شده و مدیریت و رویکردهای معاصر صورت پذیرد و مسائل و مشکلات مربوط به آن‌ها مورد شناسایی قرار گرفته و راه‌حل‌های مربوطه نیز پیش‌بینی و ارائه گردند. تمرکز کاپلان (۱۹۸۳) بر ایجاد و ارائه مقیاس‌های عملکرد غیرمالی و رقابت و سودآوری بلندمدت بود تا از آن طریق بتوان نقاط ضعف مقیاس‌های کوتاه‌مدت را برطرف کرد.

کاپلان (۱۹۸۳) همچنین معتقد بود که مدیران باید به طور فعال در فرایند تولید دخالت نمایند تا کیفیت را بهبود بخشند، زمان راه‌اندازی را کاهش دهند، انعطاف‌پذیری تولید را افزایش دهند، بر قوانین محدود کننده نیروی کار غلبه کنند و شرایط غیرمنتظره ناشی از میزان تقاضای نامعلوم، کیفیت ضعیف و عملکرد نامنظم ماشین‌آلات را نیز کاهش دهند. وی معتقد بود که پژوهش‌های حسابداری مدیریت باید بر مبنای الگوهایی از ساختار بها باشد که شامل ویژگی‌ها و مشخصه‌های طراحی و فرایند و محصول باشند (و آن‌ها را به عنوان عوامل درون‌زا و نه برون‌زا در نظر بگیرد).

کاپلان (۱۹۸۴) اعتقاد داشت که (۱) در محیط‌های تولیدی نوظهور، بهای دستمزد متغیر به عنوان یک نسبتی از کل هزینه‌ها کاهش خواهد یافت و اکثر هزینه‌های دستمزد به

جدول ۱- مقایسه طبقه‌بندی‌های محرک بها

| پورتر (۱۹۸۵) | ریلی (۱۹۸۷) | کوپر و کاپلان (۱۹۹۸) |
|---|---|--------------------------------|
| مقیاس | محرک‌های ساختاری | مرحله تولید از زنجیره ارزش |
| یادگیری و رشد | مقیاس | سطح واحد محصول |
| استفاده از ظرفیت | هدف | سطح دسته محصول |
| رابطه بین فعالیت‌ها در سرتاسر زنجیره ارزش (در داخل شرکت و در طول زنجیره ارزش بسط‌یافته) | تجربه | پشتیبانی محصول (تولید) |
| رابطه بین واحدهای تجاری در درون شرکت | تکنولوژی تولید در سرتاسر زنجیره ارزش | پشتیبانی تجهیزات |
| زمان‌بندی | پیچیدگی خط تولید | باقی‌مانده زنجیره ارزش |
| سیاست‌های انتخابی (طراحی و ترکیب محصول، سطوح خدمات، سرمایه‌گذاری، زمان‌های تحویل، تکنولوژی کانال‌های توزیع، کیفیت مواد) | محرک‌های اجرایی | پشتیبانی مشتری |
| | تعهد نیروی کار به توسعه مداوم | پشتیبانی خط تولید محصول |
| | مدیریت کیفیت | پشتیبانی علامت تجاری |
| | استفاده از ظرفیت | پشتیبانی کانال |
| | کارایی ساختار کارخانه | پشتیبانی مکان |
| | ساختار بندی طراحی محصول | پشتیبانی شرکت |
| | رابطه با تأمین‌کنندگان و مشتریان (زنجیره ارزش یا تأمین بسط‌یافته) | زنجیره ارزش یا تأمین بسط‌یافته |
| | | پشتیبانی فروشنده |

می‌شود و این ارقام نمی‌توانند سهم دقیق هزینه‌های هر یک از محصولات باشند. از این رو، ساختارهای هزینه‌ای بایستی برای پاسخ‌گویی به این تغییرات و باری رساندن به مدیران سازمان‌ها در تصمیم‌گیری تغییر نمایند تا بتوان هزینه‌ها را تا حد امکان، به منظور رقابت در بازار جهانی کاهش داد (ادبستانی و شیرویه زاده، ۱۳۸۸).

یکی از روش‌های نوینی که امروزه در بسیاری از شرکت‌ها استفاده می‌شود، بهایابی بر مبنای فعالیت یا به عبارتی بهایابی فعالیت محور می‌باشد. کوپر و کاپلان (۱۹۸۷) الگویی ارائه دادند که نشان می‌دهد سیستم‌های بهایابی که در آن هزینه‌های سربار را بر اساس حجم تولید تخصیص می‌دهند موجب تحریف برآوردهای بهای محصول می‌گردند. کوپر و کاپلان (۱۹۸۷) بر این عقیده بودند که هزینه‌های سربار به نسبتی از افزایش هزینه‌های کل و تنوع خط تولید افزایش می‌یابند. آن‌ها همچنین بیان نمودند که هزینه‌هایی که در یک بخش ثابت است ممکن است که با توجه به تنوع خطوط تولید و پیچیدگی فعالیت‌های عملیاتی نظیر راه‌اندازی‌ها، بازرسی‌ها، رسیدگی‌های مواد و زمانبندی‌های مختلف متغیر باشند. از آنجایی که محصولات که دارای حجم تولید کم‌تری هستند نسبت به آن‌هایی که دارای حجم تولید بالاتری هستند با تعداد بیش‌تری از اینگونه رویدادها به ازای هر واحد مواجه هستند، تخصیص سربار بر مبنای حجم تولید در اینگونه موارد می‌تواند منجر به کمک مالی متقابل گردد. بدین معنا که محصولات با حجم تولید زیاد ممکن است حجم بیش‌تری از سربار را به خود اختصاص دهند و از این رو به محصولات دارای حجم تولید کم‌تر کمک نمایند.

بنابراین کوپر و کاپلان (۱۹۸۷) به این نتیجه رسیدند که سیستم‌های بهایابی مبتنی بر تعداد واحدهای تولیدی (برای تخصیص هزینه‌های سربار) منجر به تحریف بهای تمام شده محصولات (به صورت اساسی) می‌گردند. آن‌ها اظهار داشتند که شرکت‌ها باید از مخازن بهای چندگانه استفاده نمایند که دارای مبانی تخصیص گوناگونی باشند تا بدین طریق بتواند پیچیدگی‌های فرآیندهای تولیدی را در نظر بگیرند. لذا تخصیص سربار از مخازن بهای باید بر مبنای محرک‌های مناسب آن صورت پذیرد.

شانک و گویندراجان (۱۹۸۸) همچنین اهمیت درک کمک‌های مالی متقابل بالقوه در زمانی که مدیران از وجود و میزان چنین کمک‌های مالی متقابلی ناآگاه بودند را تشریح کردند و بیان نمودند محصولات با حجم تولید زیاد نسبت به محصولات دارای حجم تولید کم ممکن است آسیب پذیرتر باشند و مدیران ممکن است که به اشتباه محصولات با حجم

پورتر (۱۹۸۵) اظهار داشت که فعالیت‌ها هستند که بهای تمام شده هر واحد محصول را در یک واحد تجاری مشخص می‌کنند و موجب می‌شوند که شرکت استراتژی تمایز یا رهبری بهای محصول خود دنبال نمایند. وی همچنین بر این باور بود که درک ساختار بهای تمام شده با این سطح از پیچیدگی‌ها برای سازمانها (صرف نظر از هر استراتژی که داشته باشند) استراتژی تمایز محصول یا رهبری بهای بسیار لازم و ضروری می‌باشد.

همچنین در این زمان میلر و ولمن (۱۹۸۵) به این نتیجه دست‌یافته بودند که مدیران بیش از پیش نگران افزایش سهم هزینه‌های سربار از کل هزینه‌های تولیدی می‌باشند. آن‌ها همچنین اظهار نمودند که اکثر مدیران تولیدی محرک‌های مناسب مواد و دستمزد مستقیم را می‌شناسند، اما برای سربار از این آگاهی برخوردار نمی‌باشند. آن‌ها همچنین به این نتیجه دست یافتند که هزینه‌های سربار همیشه با تعداد واحدهای خروجی دارای همبستگی و ارتباط می‌باشند، اما این بدان معنا نیست که تعداد واحد کالای تولید شده (خروجی) موجب ایجاد هزینه‌های سربار می‌شوند، بلکه محرک‌های اصلی به موجب معاملات یا رویدادها حاصل می‌شوند.

سه حوزه پژوهش‌های حسابداری مدیریت که مورد توجه قرار گرفتند به شرح زیر می‌باشند:

- ۱) حوزه‌های استراتژیک که به بررسی رویدادها و فعالیت‌ها همانند محرک‌های سود و بهای پرداختند،
- ۲) چارچوب مدیریت استراتژیک پورتر (۱۹۸۵-۱۹۸۰) در ارتباط با مدیریت و تجزیه و تحلیل بهای استراتژیک و محرک‌های بهای اجرایی و
- ۳) برآورد الگوهای تجربی از روابط محرک‌های بهای، درآمد و سود.

۲-۲- الگو بهایابی مبتنی بر فعالیت

در سیستم بهایابی بر مبنای حجم، بهای تمام شده هر محصول عبارت است از مجموع هزینه‌های مواد مستقیم، دستمزد مستقیم و سربار تخصیص یافته (شباهنگ ۱۳۹۱). که در این سیستم عمدتاً از یک منبع هزینه خاص (به عنوان مثال نیروی کار مستقیم) برای تخصیص هزینه‌های سربار استفاده می‌شود (اوزبایراک، ۲۰۰۴). این رویه باعث می‌شود، مبالغ تخصیص یافته سربار ساخت به محصولات دقیق نباشد. زیرا سربار شامل طیف وسیعی از هزینه‌های گوناگون است که تغییرات آن‌ها الزاماً با مبنای انتخاب شده برای محاسبه نرخ جذب سربار منطبق نیست. بنابراین سهم هر محصول از اجزای مختلف سربار بطور یکسان بر اساس همان مبنای خاص تعیین

شامل بازاریابی، فروش، توزیع، تحقیق و توسعه، توسعه فناوری و خدمات به مشتری بود. آن‌ها پشتیبانی مشتری و پشتیبانی کانال را هم به این سلسله مراتب اضافه نمودند و سعی کردند که تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری را گسترش دهند.

کوپر و کاپلان (۱۹۹۱) استدلال نمودند که اگرچه سیستم‌های بهایی بر مبنای فعالیت در ابتدا به عنوان یک ابزاری برای محاسبه دقیق‌تر برآوردهای بهای محصولات مورد استفاده قرار می‌گرفتند. اطلاعاتی که سیستم بهایی بر مبنای فعالیت در ارتباط با روابط بین فعالیت‌ها و تقاضای فعالیت‌ها در مصرف منابع ایجاد می‌کنند، آن‌ها را به عنوان یک ابزار قدرتمندی که در درک این موضوع که «چگونه محصولات، علائم تجاری، مشتریان، تجهیزات، بخش‌ها یا کانال‌های توزیع موجب ایجاد درآمد و مصرف منابع می‌شوند کمک می‌کند و در نتیجه روش‌هایی را برای خلق ارزش و افزایش سودآوری ارائه می‌کند.

کوپر و کاپلان (۱۹۹۲) الگوی بهایی بر مبنای فعالیت را اصلاح نمودند و مقادیر مربوط به ظرفیت‌های استفاده شده و بلااستفاده را نیز به هر یک از مخازن بها در این الگو اضافه نمودند. آن‌ها استدلال نمودند که هزینه‌های ثابت (تعهد شده) به منظور ایجاد ظرفیت لازم جهت اجرای فعالیت‌ها و سیستم بهایی بر مبنای فعالیت به واسطه نرخ جذب سربار بر مبنای ظرفیت عملی و نه ظرفیت بودجه شده یا استفاده واقعی متحمل می‌شوند و ظرفیت عملی را به مقادیر استفاده شده واقعی و مقادیر استفاده نشده تقسیم می‌کنند و همچنین بهای ظرفیت را به بهای ظرفیت استفاده شده و بلااستفاده تقسیم می‌کنند. اگر این روش به درستی اجرا شود، برآوردهای پایدارتری را نسبت به زمانی که از یک حجم تقسیم کننده بر مبنای تقاضا مورد استفاده قرار می‌گیرد ارائه خواهد کرد. آن همچنین این اطمینان را می‌دهد که بهای محصولات شامل بهای ظرفیت بلااستفاده نمی‌باشد (که شرکت را در یک وضع نامناسب رقابتی قرار می‌دهد) و بهای ظرفیت بلااستفاده را به صورت برجسته نشان می‌دهد، به طوری که مدیران می‌توانند ظرفیت موجود در شرکت را به صورت آگاهانه‌تری مدیریت نمایند.

در اواخر دهه ۱۹۹۰ میلادی، کوپر و کاپلان (۱۹۸۸) یک الگوی بهایی بر مبنای فعالیت کامل را ارائه نمودند که ویژگی‌های محصول و فرآیندهای تولید را به عنوان محرک فعالیت در نظر می‌گرفت و فعالیت‌ها به نوبه خود به عنوان محرک‌های مصرف منابع در نظر گرفته می‌شدند و شامل هزینه‌های ثابت، تعهد شده ثابت و هزینه‌های پله‌ای (هزینه‌هایی که تا دامنه خاصی از حجم فعالیت ثابت، اما برای

تولید کم که در واقع سودآورتر نمی‌باشند را انتخاب نمایند، که این امر در نهایت ممکن است منجر به افزایش هزینه‌های سربار و کاهش تدریجی سودآوری محصولات شرکت گردد.

کوپر و کاپلان (۱۹۸۸) روش بهایی بر مبنای فعالیت را با ارائه یک مثال و استدلال‌های منطقی معرفی نمودند. کوپر و کاپلان با توجه به استدلال‌هایشان در ارتباط با متغیر بلندمدت بهای محصول اظهار نمودند که تقریباً تمامی فعالیت‌های انجام شده در یک شرکت در حمایت از تولید و تحویل محصولات به مشتریان انجام می‌شوند، لذا تمامی موارد باید جزء بهای محصول تلقی گردند. (بر خلاف سیستم بهایی سنتی که تنها اقلام بهای تولیدی را در بهای محصول محسوب می‌کند). این اقلام بها می‌توانند شامل اقلام بهای منطقی، تولید، بازاریابی، فروش، توزیع، خدمات، تکنولوژی، اداره امور مالی، منابع اطلاعاتی و اداره امور عمومی (هزینه‌ها در سرتاسر زنجیره ارزش) باشند، اما هزینه‌های ظرفیت مازاد و هزینه تحقیق و توسعه محصول جدید را شامل نمی‌شوند. آن‌ها بیان نمودند اگر برآوردهای دقیق‌تری از بهای محصولات و سودآوری انجام شود، آنگاه مدیران می‌توانند گزینه‌های استراتژیک پیش‌تری به منظور اتخاذ تصمیمات مربوط به قیمت‌گذاری، بازاریابی، طراحی و ترکیب محصولات در اختیار داشته باشند.

کوپر و کاپلان در مقالات متعددی طی سال‌های مختلف اقدام به ارائه یک چارچوب اساسی برای استفاده از بهایی بر مبنای فعالیت نمودند که در ادامه، خلاصه‌ای از نتایج مقالات مزبور ارائه گردیده است:

کوپر (۱۹۹۰) یک سلسله مراتبی از هزینه‌های تولید و هزینه‌های سربار که تفاوت‌های موجود در سطوح تقاضا مختلف نسبت به منابع سازمان را منعکس می‌کند ارائه نمودند: فعالیت‌ها و هزینه‌های سطح محصول، سطح دسته محصول و پشتیبانی محصول. کوپر و کاپلان (۱۹۹۱) استدلال نمود که این سلسله مراتب به مدیران این امکان را می‌دهد که روابط بین فعالیت‌ها و مصرف منابع، انتخاب مخازن بها و محرک‌ها را بشناسند و همچنین روش‌های شناخت این موضوع که هزینه‌های سطح دسته محصول و پشتیبانی محصول تنها می‌تواند به واسطه فعالیت‌های تعدیلی سطح محصول و دسته محصول مورد کنترل قرار گیرند.

کاپلان (۱۹۹۸) از این سلسله مراتب به عنوان یک طبقه‌بندی قدرتمند برای دسته‌بندی انواع مختلف محرک‌های هزینه استفاده شده در الگوهای بهایی مبتنی بر فعالیت و گامی مهم در ایجاد یک نظریه جدید یاد کرده است.

کوپر و کاپلان (۱۹۹۱) اقدام به افزایش مراحل بهایی بر مبنای فعالیت در زنجیره ارزش نمود. این مراحل پیش از این

تجزیه و تحلیل‌های مربوط به چارچوب مدیریت بهای استراتژیک پورتر (۱۹۸۵) را سازماندهی کردند.

در پی تحقیق پورتر (۱۹۸۵)، شانک و گویندراجان (۱۹۸۹) تجزیه و تحلیل بهای استراتژیک را به عنوان فرآیندی تعریف نمودند که (۱) زنجیره ارزش یک شرکت را مشخص می‌کند و هزینه‌ها و دارایی‌ها را به فعالیت‌های خلق‌کننده ارزش آن تخصیص می‌دهد، (۲) محرک‌های هزینه مربوط به هر فعالیت را مورد بررسی قرار می‌دهد و (۳) از اطلاعات مربوط به رفتار بها برای تجزیه و تحلیل ابزارهای جایگزین برای دستیابی به مزیت رقابتی به موجب کنترل محرک‌های هزینه و یا ساختاربندی مجدد زنجیره ارزش استفاده نمودند. شانک و گویندراجان (۱۹۸۹) بیان کردند که چارچوب تحلیلی تصمیمات حسابداری بهای تمام شده سنتی که در طول دهه‌های ۱۹۵۰ و ۱۹۶۰ مورد استفاده قرار می‌گرفت، باید با چارچوب تجزیه و تحلیل بهای استراتژیک جایگزین گردد تا اطلاعات لازم برای ارزیابی گزینه‌های استراتژیک جایگزین، گزارشگری مقادیر مربوط به عوامل موفقیت، انتخاب روش‌ها و تکنیک‌هایی برای اجرای اثربخش استراتژی‌های مطلوب و اندازه‌گیری و ارزیابی عملکرد در اختیار مدیران قرار گیرند. شانک (۱۹۸۹) و شانک و گویندراجان (۱۹۹۳) استدلال نمودند که تسهیل توسعه و اجرای استراتژی‌های سازمان یکی از وظایف اصلی حسابداری مدیریت می‌باشد. آن‌ها اظهار نمودند که از این دیدگاه، مدیریت شامل یک فرآیند چهار مرحله‌ای بر فرموله نمودن استراتژی، تبادل استراتژی، توسعه و ایجاد روش‌ها و تاکتیک‌های مختلف، و اجرای کنترل‌های لازم جهت نظارت بر جریان دستیابی به اهداف استراتژیک می‌باشد و سپس مدیریت بهای استراتژیک را به عنوان «استفاده مدیریت از اطلاعات مربوط به بها که به طور واضح با یکی از سطوح چرخه مدیریت استراتژیک مربوط باشد».

شانک (۱۹۸۹) و شانک و گویندراجان (۱۹۹۳) در ارتباط با تجزیه و تحلیل محرک بها استدلال نمودند که درک محرک بها مستلزم درک روابط متقابل پیچیده بین مجموعه‌ای از محرک‌های بها در هر شرایط خاصی در کار می‌باشد.

شانک و گویندراجان (۱۹۹۳) به فهرست محرک‌های بهای ارائه شده توسط پورتر (۱۹۸۵) اشاره کردند، اما در نهایت اظهار داشتند که دسته‌بندی ارائه شده در مقاله ریلی (۱۹۸۷) سودمندتر می‌باشد (جدول شماره ۱). ریلی (۱۹۸۷) محرک‌های بها را به دو طبقه کلی تقسیم‌بندی نمود: محرک بهای اجرایی و محرک بهای ساختاری. محرک‌های بهای ساختاری شامل: مقیاس، دامنه، تجربه، تکنولوژی‌های تولید برای هر مرحله از زنجیره ارزش و پیچیدگی خط تولید

دامنه‌های وسیع تری از حجم فعالیت متغیر هستند) می‌باشند. آن‌ها در ادامه سعی داشتند که سلسله مراتب بهای خود را به مراحل بیش‌تری از زنجیره ارزش و زنجیره تأمین (از طریق افزودن هزینه‌های پشتیبانی فروش، علامت تجاری خط تولید، کانال و هزینه‌های پشتیبانی کشور و هزینه‌های پشتیبانی شرکت) گسترش دهند. این سلسله مراتب تکمیل شده به طور خلاصه در جدول شماره (۱) نشان داده شده است. سرانجام کوپر و کاپلان (۱۹۸۸) کاربردهای مدیریت بر مبنای فعالیت را به دو گروه، بخش‌بندی نمودند، مدیریت بر مبنای فعالیت استراتژیک شامل فعالیت‌های مربوط به اثر بخشی و «انجام کارهای درست» نظیر قیمت‌گذاری و ترکیب محصول، معرفی، تداوم تولید، مدیریت روابط مشتری، مدیریت روابط تأمین کنندگان طراحی و تولید محصولات جدید می‌باشد. مدیریت بر مبنای فعالیت عملیاتی شامل فعالیت‌های مربوط به کارایی و «انجام درست کارها» نظیر تلاش‌های مداوم جهت مدیریت و کاهش هزینه‌ها و استفاده کارآمدتر از دارایی‌ها می‌باشد.

علی‌رغم، استفاده گسترده از سیستم بهایی بر مبنای فعالیت و سیستم‌های مدیریتی در شرکت‌ها، صنایع و خدمات مختلف و توسعه و استقبال روزافزون از این سیستم‌ها، برخی از پژوهشگران به طور جدی مفروضات زیر بنایی طراحی سیستم‌های بهایی بر مبنای فعالیت را مورد سوال قرار داده‌اند. نورین (۱۹۹۱) استفاده از یک محرک هزینه واحد برای هر مخزن بها، فرضیه وجود روابط خطی مداوم بین محرک‌ها و عوامل بها (برخلاف عدم تداوم بالقوه غیرخطی روابط)، و فرضیه عدم وجود ارتباط متقابل بین محصولات و فرآیندهای تولیدی آن‌ها را مورد سوال قرار دادند. نورین و سودر استورم (۱۹۹۴، ۱۹۹۷) و آندرسون و همکاران (۲۰۰۳) شواهد تجربی را ارائه کردند که نشان می‌دهد دومین نگرانی ارائه شده موجه می‌باشد. سایر پژوهشگران همچنین فرضیات مربوط به خطی بودن و استقلال را مورد پرسش قرار دادند.

۲-۳- تجزیه و تحلیل و مدیریت بهای استراتژیک

در حالی که کوپر و کاپلان (۱۹۸۸، ۱۹۸۷) و جانسون و کاپلان (۱۹۸۷) زنجیره ارزش و مباحث استراتژیک مربوط به آن را مد نظر قرار دادند، و استراتژی‌های رهبری بها و تمایز محصول پورتر (۱۹۸۷) را مورد بررسی قرار دادند و این استراتژی‌ها را به تجزیه و تحلیل‌های محرک بها و تصمیمات تولید محصول مربوط ساختند، شانک (۱۹۸۹) و شانک و گویندراجان (۱۹۹۳، ۱۹۸۹) به طور واضح استدلال‌های مربوط به تجزیه و تحلیل‌ها و مدیریت بهای استراتژیک آن‌ها و

۲-۴- الگوهای ریاضی رسمی روابط محرک بها

استدلال‌های اولیه در ارتباط با نقش معاملات یا فعالیت‌ها به عنوان محرک‌های بها بر مبنای شواهد حاصل از پژوهش‌های میدانی و فرضیه‌ای و مثال‌های توضیح دهنده بوده‌اند. در گذشته تنها تعداد اندکی از پژوهش‌ها به بررسی و ارائه الگوهای ریاضی و مفروضات مربوط به روابط محرک هزینه و نتایج حاصل شده از آنها پرداخته‌اند:

به عنوان مثال پژوهشگرانی نظیر نورین (۱۹۹۱)، باباد و بالاچانداران (۱۹۹۳)، بانکر و پورتر (۱۹۹۳)، گوپتا (۱۹۹۳)، هوانگ و همکاران (۱۹۹۳) و داتار و گوپتا (۱۹۹۴) پژوهش‌هایی در این حوزه انجام دادند که البته هیچ یک از این الگوها روابط محرک‌های ارزش مشتری، درآمد و سود را در خود جای ندادند و هیچ یک برای استفاده در پژوهش‌های آتی مورد توجه قرار نگرفتند.

۲-۵- شواهد تجربی مبتنی بر الگوی اولیه در ارتباط با

روابط محرک بها

برای تعیین اینکه آیا محرک‌های بهای اجرایی و ساختاری، معاملات و فعالیت‌ها دارای اعتبار توصیفی هستند یا نه و تا چه حدی ممکن است مورد استفاده قرار گیرند، پژوهش‌های تجربی اقدام به ایجاد و برآورد الگوهای رسمی از روابط محرک بها با استفاده از داده‌های مقطعی و (یا) سری‌های زمانی نمودند. توضیحات مربوط به انگیزه‌ها و یافته‌های این مطالعات در ادامه ارائه شده‌اند و جزئیات مربوط به متغیرهای برون‌زایی و درون‌زایی، داده‌ها و یافته‌های آماری که می‌توانند به صورت جدولی ارائه شوند در جدول شماره (۲) ارائه شده است.

فوستر و گوپتا (۱۹۹۰) جزء اولین پژوهشگرانی بودند که شواهد آماری را در ارتباط با همبستگی‌های بین هزینه‌های سربار تولیدی، حجم تولید (تعداد خروجی) و مقیاس‌های مربوط به ویژگی‌های فرآیندی تولیدی ارائه نمودند. فوستر و گوپتا (۱۹۹۰) محرک‌های هزینه را به سه دسته تقسیم نمودند: محرک‌های هزینه مبتنی بر حجم، محرک‌های هزینه مبتنی بر پیچیدگی عملیاتی و محرک‌های هزینه مبتنی بر کارایی عملیات. این دو محقق در سال ۱۹۹۰ با استفاده از ضرایب همبستگی جزئی و ساده به این نتیجه دست یافتند که (۱) همبستگی زیاد و معناداری بین متغیرهای مبتنی بر حجم و هزینه‌های سربار تولیدی وجود دارند، و (۲) یک همبستگی معنادار شدید کم‌تری بین محرک‌های مبتنی بر کارایی و پیچیدگی عملیات وجود دارد (به خصوص پس از کنترل تفاوت‌های ناشی از مقیاس).

محصول شرکت که هر یک از این موارد می‌توانند شامل صرفه‌جویی یا عدم صرفه‌جویی باشند. محرک‌های بهای اجرایی نیز بیانگر توانایی مدیران شرکت در اجرای استراتژی‌های انتخابی به منظور ایجاد بهبود دائمی، مدیریت کیفیت، استفاده از ظرفیت، کارایی محل استقرار ماشین آلات کارخانه، ساختار بندی طراحی محصول و روابط بین مشتریان و تأمین کنندگان در زنجیره ارزش شرکت می‌باشد، که «همیشه بیش‌تر، بهتر است».

شانک و گویندراجان (۱۹۹۳) سه مسئله بالقوه را در ارتباط با سیستم‌های بهایی بر مبنای فعالیت بیان کردند که بیانگر بلوغ و تکامل افکارشان بوده است: (۱) تنها بهای فعالیت‌هایی که موجب افزایش ارزش محصولات شده و به صورت کارآمد به اجرا در می‌آیند باید به محصولات تخصیص داده شوند. بهای محصولات در طول زنجیره ارزش (نه فقط هزینه‌های تولیدی باید به محصولات تخصیص داده شوند، چرا که بسیاری هزینه‌های مهم استراتژیک نظیر هزینه‌های تحقیق و توسعه، بازاریابی و خدمات پس از فروش به مشتریان خارج از خط تولید رخ می‌دهند، و (۳) و سیستم‌های بهایی بر مبنای فعالیت موجود استراتژی‌های تجاری جاری را منعکس می‌کنند، اما اکثر تجزیه و تحلیل‌های استراتژیک شامل ارزیابی مجدد و تدوین مجدد استراتژی می‌باشند، بنابراین همزمان با تغییر استراتژی، سیستم‌های حسابداری نیز باید تغییر نمایند. کوپر و کاپلان (۱۹۹۱، ۱۹۹۲) به بررسی اولین نگرانی مربوط به رفتار بهای ظرفیت بلا استفاده پرداختند، اما کوپر و کاپلان (۱۹۹۸) و کاپلان و کوپر (۱۹۹۸) در ادامه رویکرد دارای ارزش افزوده و فاقد ارزش افزوده برای مدیریت هزینه‌ها را مورد انتقاد قرار دادند. کوپر و کاپلان (۱۹۹۱) علاوه بر هزینه‌های مربوط به پشتیبانی مشتری و کانال در سلسله مراتب بهایشان دومین مورد نگرانی را نیز مد نظر قرار دادند و سعی نمودند که روش بهایی بر مبنای فعالیت و سلسله مراتب بهای آن را به سایر مراحل زنجیره ارزش گسترش دهند. کوپر و کاپلان (۱۹۹۸) و کاپلان و کوپر (۱۹۹۸) کاربرد سیستم‌های بهایی بر مبنای فعالیت را در پشتیبانی از تدوین و اجرای استراتژی‌ها را تشریح نمودند و تعدادی از ابزارها و مفاهیم مدیریتی مبتنی بر فعالیت را در چارچوب خود لحاظ نمودند. با این حال نگرانی سوم شانک و گویندراجان (۱۹۹۳) نیز همچنین صحیح و دارای اعتبار است.

جدول ۲- متغیرهای درونزا و برونزا

| تحقیق | متغیرهای درونزا | متغیرهای برونزا | | | آماره R ² | داده |
|-------------------------------|--|---|----------------------|---------------------------|--------------------------|--|
| | | محرک بها | فرضیه | معنادار | | |
| پانل ۱ | | | | | | |
| فوستروگوپتا (۱۹۹۰) | هزینه‌های سربار تولیدی در سطح شرکت (۳ طبقه) | مبتنی بر حجم پیچیدگی عملیاتی کارایی عملیاتی | ۶ ۱۹ ۹ | ۳-۶ ۵-۱۰ ۲-۵ | | مقطعی (۳۷ شرکت تولیدی الکتریکی) |
| بانکر و همکاران (۱۹۹۰) | هزینه‌های سربار تولیدی خاص محصول (۶ طبقه) | ویژگی‌های طراحی محصول و فرایند | ۴-۶ | ۱-۳ | ۰/۳۴-۰/۹۷ | مقطعی (لامپ‌های کامیونی) |
| گریرو موزس (۱۹۹۲) | محصول جدید: زمان توسعه هزینه‌های توسعه هزینه‌های تولید | ساختاری (ویژگی‌های تکنولوژی) | ۱-۴ | ۰-۴ | ۰/۵۶-۰/۸۱ | مقطعی (۱۸ برنامه توسعه ماهواره) |
| بانکر و جانتون (۱۹۹۳) | ورودی‌ها (هزینه‌های) مستقیم و غیرمستقیم شرکت (۱۰ طبقه) | مبتنی بر حجم - دسته‌ای ساختار شبکه تراکم طول مرحله | ۲ و ۸ ۲ ۱ ۱ | ۲ و ۸ ۰-۲ ۰-۱ ۱ | ۰/۲۴ ۰/۸۷-۰/۹۹ | مقطعی ادغام شده، سری‌های زمانی (۲۸ شرکت هواپیمایی) |
| داتار و همکاران (۱۹۹۳) | هزینه‌های سربار تولیدی خاص محصول (۴ طبقه) | ویژگی‌های طراحی فرآیند محصول | ۷-۸ | ۶-۸ | | مقطعی (۱۲۱ لامپ اتومبیل و کامیون) |
| پانل ۲ | | | | | | |
| بانکر و همکاران (۱۹۹۵) | هزینه‌های سربار تولید شرکت | مبتنی بر حجم معاملات سلسله مراتب مبتنی بر فعالیت | ۱ ۴ ۴ | ۱ ۳ ۳ | ۰/۸۳ | مقطعی (۳۲ کارخانه تولیدی) |
| ایتز و مکدونی (۱۹۹۵) | ساعات کار دستمزد غیرمستقیم تولیدی شرکت | ساختاری اجرایی | ۶ ۵ | ۲-۴ ۱-۲ | ۰/۵۵ | مقطعی (۶۲ کارخانه مونتاژ اتومبیل) |
| آندرسون (۱۹۹۵) | هزینه‌های سربار تولیدی متغیر سطح شرکت | عدم تجانس ترکیب محصول استفاده ظرفیت پیچیدگی عملیاتی | ۷ ۱ ۲ | ۲(۲-۷) ۱ ۰-۱ ۱-۲ | ۰/۱۷-۰/۳۹ (۰/۵۶-۰/۸۰) | سری‌های زمانی (۳ کارخانه بافندگی ۱۳۴ هفته) |
| آندرسون (۲۰۰۱) | کیفیت محصول کارایی تولید مدیریت عملیات | عدم تجانس ترکیب محصول استفاده از ظرفیت پیچیدگی‌های عملیاتی | ۷ ۱ ۲ | ۲-۶ ۱ ۱ | ۰/۴۱-۰/۹۰ | دوره ۱۹۹۰-۱۹۸۶ |
| بالاکریشن و همکاران (۱۹۹۶) | هزینه‌های بخش پشتیبانی و عملیات بیمارستان (۱، ۳ و ۱۸ طبقه) | مبتنی بر حجم ساختاری پیچیدگی‌های ترکیبی بیماران مبتنی بر فعالیت | ۱ ۱ ۱ | ۱ ۰-۱ ۰-۱ | ۰/۵۰-۰/۹۹ | مقطعی (۱۵۴ بیمارستان) (۱ سال، ۱۹۸۶) |
| ماک آرتور و استارناهان (۱۹۹۸) | هزینه‌های بخش پشتیبانی بیمارستان وسعت خدمات عمق خدمات | مبتنی بر حجم ظرفیت پیچیدگی‌های عملیاتی/خدمات رویدادهای عملیاتی | ۲ ۱ ۲ | ۲ ۱ ۲ | ۰/۹۱ | مقطعی (۵۳۰۶ بیمارستان) (۱ سال، ۱۹۸۹-۱۹۸۸) |
| اوان و همکاران | هزینه‌های بخش ایجاد درآمد بیمارستان طول زمان بستری | مبتنی بر حجم ظرفیت پیچیدگی‌های عملیاتی/خدمات اجرایی (سیستم مدیریت عملکرد) | ۲ ۱ ۴ ۱ | ۱ ۰-۱ ۱ ۱ | ۰/۸۷ | سری‌های زمانی (یک بیمارستان) (۴۰ ماه، آگوست ۱۹۹۰- نوامبر ۱۹۹۳) |

| تحقیق | متغیرهای درون‌زا | متغیرهای برون‌زا | | | آماره R ² | داده |
|-------|--------------------------|------------------|-------|---------|----------------------|------|
| | | محرک بها | فرضیه | معنادار | | |
| | روش بها به ازای هر بیمار | | | | | |

منبع: Hand book of management accounting research, جلد دوم، صفحه ۵۳۹

۲-۶- روابط بین محرک‌های بها، ارزش و درآمد

سایر پژوهشگران دامنه پژوهش‌های مربوط به حوزه محرک‌های بها (شامل محرک‌های درآمد، ارزش و سود) را گسترش دادند. ککری و سرینیواسان (۱۹۹۰)، ایتنز و همکاران (۱۹۹۷)، بانکر و همکاران (۱۹۹۷) یک الگو برآوردی را ارائه نمودند که نشان می‌داد که متغیرهای تصمیم‌گیری که به عنوان محرک بها قلمداد می‌شوند اساساً متغیرهای ناشی از انتخاب‌های مدیریتی در ارتباط با استراتژی کسب و کار، بازارهای محصول، طراحی محصول و به همین ترتیب محرک‌های ارزش درآمد و سود می‌باشند. نظرات و یافته‌های حاصل از پژوهش‌های انجام شده توسط پژوهشگران مختلف در جدول شماره (۳) ارائه شده‌اند.

سایر پژوهشگران نتیجه‌گیری‌های قوی‌تری را ارائه نمودند. بانکر و همکاران (۱۹۹۰)، گریسر و موزس (۱۹۹۲)، بانکر و جانستون (۱۹۹۳) و داتار و همکاران (۱۹۹۳) اولین الگوهای معادلات چند متغیره از سیستم‌های محرک بها را برآورد و ارائه نمودند و برخی از اولین شواهد تجربی در ارتباط متغیرهای مربوط به تصمیم‌گیری استراتژیک شامل محرک‌های هزینه طراحی محصول و فرآیند (در عوض (علاوه بر) متغیر حجم تولید) را ارائه نمودند. این پژوهشگران همزمان با ارائه الگوها، نظریه‌های موجود را نیز بسط دادند و بیش‌تر بر متغیرهای مربوط به طراحی محصول و فرآیند به عنوان متغیرهای اساسی تصمیم‌گیری و همچنین اهمیت درک روابط علت و معلولی ضمنی بین محرک‌ها و عوامل بها برای اهداف مدیریت بها و همچنین اهداف تصمیم‌گیری‌های مرتبط با محصول تمرکز نمودند.

| تحقیق | متغیرهای درون‌زا | متغیرهای برون‌زا | | | آماره R ² | داده |
|--------------------------|---|---|----------------------------|--|---|--|
| | | محرک‌ها | فرضیه | معنی‌دار (a) | | |
| کرکر و سرینیواسان (۱۹۹۰) | سهم بازار قیمت نسبی، هزینه‌های مستقیم، موجودی‌های کالا، هزینه‌های ثابت، بازده سرمایه‌گذاری، هزینه‌های پشتیبانی و تولیدی کارخانه | وسعت خط تولید کیفیت استفاده از ظرفیت تولید دسته‌ای کوچک | | | | مقطعی ادغام شده، سری‌های زمانی (واحدهای تجاری) ۴ طبقه |
| ایتنز و همکاران (۱۹۹۷) | هزینه‌های تولیدی پشتیبانی در سطح شرکت | هزینه‌ها مبتنی بر حجم مبتنی بر فعالیت درآمد مبتنی بر حجم مبتنی بر فعالیت درآمد خالص مبتنی بر حجم مبتنی بر فعالیت | ۱ ۳ ۱ ۳ ۱ ۳ | ۶/۶-۳/۸ ۲/۱۴ ۱ ۰-۱ ۰ ۰-۱ | ۰/۶۷ ۰/۷۷ ۰/۴۷ | سری‌های زمانی (۴ خط محصول) (۴۱ ماه- جولای ۱۹۹۲- نوامبر ۱۹۹۵) |
| بانکر و همکاران (۱۹۹۷) | هزینه‌های عملیاتی درآمد خالص سود خالص | هزینه‌ها (بها) ساختاری (b) پیچیدگی‌های عملیاتی درآمدها ساختاری (b) پیچیدگی‌های عملیاتی درآمد خالص ساختاری (b) پیچیدگی‌های عملیاتی | ۵ ۳ ۵ ۳ ۵ ۳ | ۴-۵/۱۱ ۲-۳/۱۱ ۳-۵/۱۱ ۲/۱۱ ۰-۵/۱۱ ۰-۱/۱۱ | -۰/۵۵ ۰/۳۳ -۰/۶۲ ۰/۲۴ -۰/۳۷ ۰/۰۶ | مقطعی (بانک‌های تجاری) (۱۱ سال؛ ۱۹۸۸-۱۹۷۸) (۷۰۳۲ سال بانک) |

۳- یافته‌های پژوهش

۳-۱- روابط محرک بها

حجم تولید و فروش ممکن است به عنوان متغیرهای اولیه برای تعیین بها در کوتاه‌مدت و بلندمدت باشند، با این حال سایر متغیرهایی (به غیر از حجم تولید و فروش) که اکثر تصمیمات با گزینه‌های انتخابی استراتژیک مدیران را نشان می‌دهند نیز می‌توانند به عنوان محرک بها در نظر گرفته شوند. زمانی که پژوهشگران توابع بهایی را که شامل محرک‌های مبتنی بر پیچیدگی عملیات و حجم، ویژگی‌ها و پیچیدگی‌های طراحی و فرآیند و محصول، مقیاس‌های مربوط به انواع معاملات که توسط ویلر و لمن (۱۹۸۵) پیشنهاد گردید، فعالیت‌های سطح واحد محصول، دسته محصول و پشتیبانی محصول، محرک‌های ساختاری و (یا) اجرایی بود را برآورد نمودند، آن‌ها به این نتیجه دست یافتند که (۱) محرک‌ها یک سهم متوسط یا زیادی از هزینه‌های سربار را تفسیر نمودند، (۲) محرک‌های مبتنی بر حجم (واحد) اغلب دارای بیش‌ترین ضرایب مثبت معنادار برآوردی می‌باشند و (۳) تمام، برخی و یا تعداد بسیار کمی از سایر محرک‌ها دارای ضرایب برآوردی معنادار در جهات فرض شده می‌باشند. افزودن محرک‌های مبتنی بر پیچیدگی و یا محرک‌های مبتنی بر عملیات به الگو، اغلب به طور چشم‌گیری بر قدرت تفسیری (توضیحی) الگو خواهد افزود، تا جایی که پژوهشگران به این نتیجه دست یافتند که الگوهایی که در آن‌ها تنها از محرک‌های مبتنی بر حجم استفاده شده است به درستی مشخص نشده‌اند و شامل سوئه ناشی از متغیرهای حذف شده می‌باشند. در نهایت، هر دوی محرک‌های مبتنی بر حجم و مبتنی بر پیچیدگی (عملیات) دارای سطوح بالایی از معنی‌داری اقتصادی و مدیریتی می‌باشند.

بنابراین، تمامی چارچوب‌ها برای سازماندهی محرک‌های بها برخی از اعتبارات توصیفی را نشان می‌دهند. (هرچند، سلسله مراتب الگو کوپر و کاپلان که مراحل زنجیره تأمین و ارزش را بر خلاف تولید پوشش می‌دهند، مبتنی بر تجزیه و تحلیل‌های تجربی مبتنی بر الگو نبوده‌اند). همچنین، این نتایج در زمینه‌های مختلفی از تولید و حمل و نقل هوایی، بازاریابی، خدمات بیمارستانی جمعاً شواهدی از قابلیت تعمیم را ارائه نمودند. تمامی مطالعاتی که این نتایج بر مبنای آن‌ها حاصل شد به طور دقیقی و صحیحی طراحی، اجرا و گزارش شده بودند.

با این حال، هر مجموعه‌ای از نتایج، چه این‌که مربوط به اعتبار توصیفی یکی از چارچوب‌ها برای سازماندهی محرک‌های بها یا محرک‌های مربوط به یک صنعت باشند مبتنی بر تعداد

اندکی پژوهش مربوط به یک حوزه خاص می‌باشند. اکثر پژوهش‌های انجام شده روابطی را بین بها و محرک‌ها ایجاد نمودند. (از ۱۵ پژوهشی که در جداول ۲ و ۳ بدان‌ها اشاره شده، ۶ مورد از تحلیل روند برای برآورد الگوهای علمی یا الگوهای معادلات همزمان استفاده نمودند). بنابراین یک شخص می‌تواند به این نتیجه دست‌یابد که نتایج هنوز هم کمی در هم می‌باشند و نیاز به انجام پژوهش‌های بیش‌تری برای جمع‌آوری شواهد تجربی بیش‌تر در جهت پشتیبانی و تأیید نظریه‌های مطرح شده وجود دارد. همچنین به نظر می‌رسد که این نیاز وجود دارد که طبقه‌بندی‌های مربوط به محرک بهایی را که چارچوب‌های مختلف را با یکدیگر تلفیق و تطبیق می‌دهند مورد ترکیب و سازماندهی قرار گیرند. اما این طبقه‌بندی باید همچنین محرک‌های مربوط به ارزش، درآمد و سود را نیز در خود جای دهد.

۳-۲- پژوهش‌های مربوط به محرک ارزش، بها، درآمد و سود

ککرو سرنیواسان (۱۹۹۰)، ایتنر و همکاران (۱۹۹۷) و بانکر و همکاران (۱۹۹۷) پژوهش‌های مهمی را در این حوزه انجام دادند. چرا که الگوی آن‌ها نشان می‌دهد که متغیرهای تصمیم به عنوان محرک بها می‌باشند. آن‌ها متغیرهایی هستند که از تصمیمات انتخابی مهم مدیریت در ارتباط با استراتژی‌های شرکت، بازار محصول، طراحی محصول و محرک‌های ارزش مشتری، بها، درآمد و سود ناشی می‌شوند. مطالعات آن‌ها حداقل شواهد تجربی مبتنی بر الگو را در ارتباط با موازنه بین مزایای وسعت خط تولید محصول یا تنوع در بازار محصول و بهای مربوط به خط تولید محصول و پیچیدگی‌های تولید ارائه می‌کند. با این حال تنها سه پژوهش در سه حوزه وجود دارد؛ هیچ یک از الگوهای برآوردی به‌طور واضح یک مقیاسی را برای ارزش مشتری در نظر نگرفتند و هیچ یک از پژوهشگران حسابداری مدیریت نتوانستند که یک چارچوب جامع تری را از نحوه ارتباط محرک‌های ارزش، بها، درآمد و سود ارائه نمایند. بیش‌ترین تلاش‌های انجام شده در این حوزه مربوط به شانک (۱۹۸۹) و شانک و گویندراجان (۱۹۹۳-۱۹۸۹) است.

این دو پژوهشگر، پژوهش‌های خود را براساس چارچوب ارائه شده توسط پورتر (۱۹۸۵-۱۹۸۰) انجام دادند و سعی نمودند که یک مبنای مفهومی و نظری قوی‌تری را در حوزه حسابداری مدیریت و همچنین نحوه عمل ارائه نمایند. برای انجام این کار، آن‌ها استدلال نمودند که رفتار بها باید به عنوان یک تابعی از گزینه‌های استراتژیک (متغیرهای تصمیم) باشد و

استراتژی‌های بازاریابی و واحد کسب و کار و الویت‌ها، سلیقه‌ها، خواسته و نیاز مشتریان در ارتباط با آن‌ها به نوبه خود و ویژگی‌های خاص طراحی یک محصول را که موجب خلق ارزش برای مشتریان شده و به عنوان محرک بها، درآمد و سودآوری در نظر گرفته می‌شوند را تعیین می‌نمایند. ویژگی‌های طراحی محصول ممکن است که دارای یک دامنه تعریف گسترده بوده و به عنوان مثال شامل (ویژگی‌های کیفیت طراحی، گستردگی خط تولید و همچنین ویژگی‌های طراحی محصول خاص از نظر مهندسی (همان طوری که در تحقیق بانکر و همکاران (۱۹۹۰) و داتار و همکاران (۱۹۹۳) اشاره شد) باشد. این موارد به واسطه نیازها و خواسته‌های مشتریان مورد پیش‌بینی و درک قرار می‌گیرند و به نوبه خود به عنوان محرک درآمدها (به واسطه مهندسی مشتریان جدید، ایجاد وفاداری مشتریان و حفظ مشتریان قدیمی، تأثیر بر قیمت فروش در ارتباط با اقتصاد بازار محصول و ایجاد مهم بازار و قدرت (اهرم) و بهای متغیر (انعطاف‌پذیر) مد نظر قرار می‌گیرند. ارزش مشتری را می‌توان به واسطه نظریه اقتصادی به عنوان تفاوت بین تمایل به پرداخت و قیمت بازار (مازاد مصرف کننده) در نظر گرفت. استراتژی واحد تجاری، استراتژی‌های بازاریابی و ویژگی‌های طراحی محصول به نوبه خود موجب اتخاذ تصمیمات مربوط به استراتژی‌ها عملیاتی، ساختار سازمانی و فناوری می‌گردند. فناوری در اقتصاد شامل تمام ویژگی‌های ساختار سازمانی و فرآیندهای تولیدی (ویژگی‌های طراحی فرآیند)، تمام سیاست‌ها و رویه‌های مدنظر و منابع استفاده شده (استراتژی‌های عملیاتی) و نه فقط یک شکل خاصی از طرح می‌باشد.

باید شامل تحلیل‌های مربوط به کل زنجیره ارزش باشد. همچنین پژوهشگران حسابداری مدیریت معاصر بیش از پیش به بررسی استراتژی‌های تجاری، بازاریابی و عملیاتی پرداختند و این موضوع مشخص نمی‌باشد که آیا چارچوب شانگ و گویندراجان و یا سایر چارچوب حفظ شده است یا خیر.

۳-۳- طبقه‌بندی متغیرهای ارزش، درآمد و سود

همچنین محرک‌های بهای اجرایی و ساختاری توسط برخی از پژوهشگران مورد بررسی قرار گرفتند و سلسله مراتب مبتنی بر فعالیت کوپر و کاپلان حفظ شد و یا توسط سایر پژوهشگران مورد بررسی قرار گرفت. با این حال هنوز هم یک طبقه‌بندی مشخص از متغیرها و نظریه‌های مربوط به روابط آن‌ها وجود ندارد. علاوه بر این در پژوهش‌های تجربی حسابداری مدیریت یک شناخت اولیه از این مسئله وجود دارد که این محرک‌ها به شکل اساسی‌تری، گزینه‌های استراتژی و طراحی محصول انتخابی را که موجب خلق ارزش برای مشتریان می‌گردند را نشان می‌دهند.

چنین طبقه‌بندی‌هایی بر اساس روابط علت و معلولی بین استراتژی‌های تجارت عمومی، بازاریابی و عملیاتی و محرک‌های ارزشی، درآمد، بها و سود که در شکل نشان داده شده‌اند می‌باشند. آن تا حد زیادی با استدلال‌های چارچوب شانگ و گویندراجان و الگوهای خلق ارزشی برای کسب و کار نظیر کارت ارزیابی متوازن مرتبط می‌باشد (کاپلان و نورتون، ۱۹۹۶).



شکل ۱- روابط بین استراتژی‌های واحد تجاری و محرک‌های ارزش، بها، درآمد و سود

پورتر (۱۹۸۵) حداقل برابر با تجربه ریلی (۱۹۸۷) می‌باشد و این‌که روابط پورتر (۱۹۸۵) با سایر واحدهای تجاری درون یک شرکت در درون یک زنجیره ارزش یا تأمین بسط یافته مناسب می‌باشد. و از لحاظ جغرافیایی در مناطقی با استراتژی‌های عملیاتی، بازاریابی و تکنولوژیکی متناسب به فعالیت می‌پرداختند. به عنوان مثال، زمان‌بندی برای اولین و آخرین انتقال دهنده می‌تواند به عنوان یک محرک اجرایی در نظر گرفته شود. پورتر (۱۹۸۵) همچنین عوامل نهادی نظیر مقررات، تعرفه‌ها و تشکیل اتحادیه را مدنظر قرار داد. مدیران در طول یک دوره طولانی مدت اقدام به انتخاب گزینه‌های استراتژیک با توجه به محدودیت‌های موجود نمودند و سعی در تغییر آن محدودیت‌ها و یا انجام فعالیت‌ها به صورت کارآمدتر و مؤثر در درون آن محدودیت‌ها داشتند.

تدوین و اجرای استراتژی یک فرآیند مداوم، تکرار شونده و تکاملی می‌باشد. در نتیجه این مباحث و همچنین شکل شماره (۱) بر سلسله مراتب اهمیت و علیت در تصمیم‌گیری‌ها اشاره دارند که با استراتژی آغاز شده و با سودآوری و ارزش سهامداران به اتمام می‌رسد که البته این سلسله مراتب می‌تواند برای شمول حلقه‌های علیت و بازخورد، اثرات تقویت کننده متقابل و اثرات محدود کننده اطلاعات حسابداری مدیریت و سیستم‌های برنامه ریزی یا کنترل اصلاح گردند.

۳-۴- درون‌زایی و همزمانی

در آغاز این مقاله، به این نتیجه دست یافتیم که کاپلان (۱۹۸۳) صریحاً این استدلال را مطرح نمود که متغیرهایی به غیر از حجم تولید نیز وجود دارند که بها و سودآوری بلندمدت را نشان می‌دهند و در نتیجه پژوهش‌های حسابداری مدیریت باید بر مبنای الگوهای ساختار بها که شامل متغیرهای مربوط به ویژگی‌های طراحی محصول و فرآیند می‌باشند قرار گیرد و همچنین باید به گونه‌ای باشند که آن‌ها را به عنوان عوامل درون‌زا و نه برون‌زا نشان دهند. همچنین بیان نمودیم که در تجزیه و تحلیل محرک بها، شانک و شانک و گویندراجان (۱۹۹۳) استدلال نمودند که درک رفتار بها مستلزم درک پیچیدگی فعل و انفعالات مجموعه‌ای از محرک‌های بها در هر شرایط خاصی می‌باشد و این موضوع را با استقلال و جزء بندی منحصر به فرد دو طرفه که در سیستم‌های حسابداری بها تمام سده مبتنی و طراحی سیستم‌های بهایی بر مبنای فعالیت که در آن زمان بودند وجود داشت برابر می‌دانستند. سیستم بهایی بر مبنای فعالیت معاصر نیز این ویژگی‌ها را نشان می‌دهند.

ویژگی‌های خاص طراحی محصول و فرآیند به نوبه خود محرک‌های بها را تعیین می‌کنند. ویژگی‌های طراحی محصول بر دو محرک بهای ساختاری، دامنه (تنوع یا گستردگی خط تولید محصول) و پیچیدگی خط تولید تأثیر می‌گذارد. ویژگی‌های طراحی فرآیند یا تکنولوژی شامل محرک‌های بهایی می‌باشد که توسط ریلی (۱۹۸۷) و شانک (۱۹۸۹) و شانک و گویندراجان (۱۹۹۳) (مقیاسی که ظرفیت، دامنه، پیچیدگی خط تولید، تکنولوژی و تجربه را نشان می‌دهد) همانند سایر محرک‌های بهای اجرایی (مدیریت کیفیت، کارایی نحوه استقرار ماشین‌آلات کارخانه، استفاده از ظرفیت، برنامه‌های رشد مداوم، و رابطه با تأمین‌کنندگان و مشتریان در طول زنجیره ارزش یا تأمین بسط‌یافته) تعیین گردیدند. این محرک‌ها دارای یک ماهیت مفهومی می‌باشند و به طور کلی در سرتاسر زنجیره ارزش قرار داشته و به نوبه خود به عنوان محرک فعالیت‌ها قلمداد می‌گردند که می‌توانند به طور کلی با استفاده از سلسله مراتب مبتنی بر فعالیت کوپر و کاپلان طبقه‌بندی گردند، که این امر در نهایت منجر به ارائه خروجی‌ها، نتایج و مصرف منابع می‌گردد. بنابراین سلسله مراتب کوپر و کاپلان به عنوان یک ابزار مفید برای ساختار بندی بهایی بر مبنای فعالیت و سیستم‌های مدیریت با توجه به انتخاب مخازن و محرک‌های بها گردد. با این حال، فعالیت‌ها و اقلام بهای موجود در این سلسله مراتب به عنوان نتایج حاصل از تصمیم‌گیری‌های مربوط به استراتژی، طراحی محصول و فرآیند و محرک‌های ساختاری و اجرایی قلمداد می‌گردند. پورتر (۱۹۹۶) بر اهمیت ایجاد توازن بین استراتژی‌ها که متمایز از استراتژی‌های رقیب هستند و فعالیت‌هایی که مناسب آن استراتژی‌ها انتخابی هستند و دستیابی و پشتیبانی از مزیت رقابتی به واسطه خلق (ایجاد) مجموعه‌ای فعالیت‌های منحصر به فرد، یکپارچه و تقویت کننده متقابل در طول بخش‌های زنجیره ارزشی که تولید آن توسط رقبا دشوار می‌باشد تأکید نمودند.

تفاوت‌های بین درآمدها و هزینه‌ها و روابط بین ارزش‌های اقتصادی از دارایی‌های بکارگرفته شده، سود، بازده سرمایه گذاری و سایر مقیاس‌های سودآوری و ارزش سهام داران (مالکان) را مشخص می‌کند.

این بحث با بسیاری از محرک‌های موجود در چارچوب خلاصه شده در جدول شماره (۱) در تطابق می‌باشد. با این حال، مجموعه‌ای از محرک‌های بها که پورتر (۱۹۸۵) بدو بدن اشاره کرد نسبت به طبقه بندی‌های ریلی (۱۹۸۷) از محرک‌های بهای ساختاری و اجرایی گسترده می‌باشد. یک شخص می‌تواند استدلال نماید که یادگیری و ترویج نظریه

مورد بهای معاملات مربوط به ظرفیت، مدیران ممکن است یک ظرفیت بلا استفاده را حفظ نمایند و صبر نمایند تا اطلاعات بیش‌تری را در ارتباط با روند تقاضا قبل از کاهش ظرفیت به دست آورند (آندرسون و همکاران، ۲۰۰۳)؛ یا همانطوری که در مقاله آقای آندرسون در سال ۲۰۰۱ نشان داده شد، در واکنش به سیستم‌های کنترلی که بر مقادیر استفاده از ظرفیت تاکید می‌نمایند، مدیران ممکن است راه اندازی‌ها و استفاده از ظرفیت را به منظور کاهش اثرات پیچیدگی‌های عملیاتی افزایش یافته بر کیفیت محصول و کارایی تولید مدیریت نمایند. (آندرسون (۲۰۰۱)، آندرسون و همکاران (۲۰۰۳)، بال کریشنان و همکاران (۲۰۰۴) و بانکر و همکاران (۲۰۰۵) اقدام به ایجاد و برآورد الگوهایی نمودند که در آن‌ها وضوح و شفافیت تصمیم‌گیری مدیریت، زمینه‌ی فرضیه‌های آن‌ها قرار گرفته بودند، همچنین متغیرهایی که بیانگر اثرات فرضیه‌ای شده بودند در برگزیده مقادیر نتایج همسو با تصمیم‌گیری‌های فرض شده و برخلاف شاخص‌های گزارش شده مدیریتی از تصمیمات اتخاذ شده بوده‌اند.

همچنین پژوهشگران حوزه‌ی حسابداری مدیریت که اقدام به توسعه و برآورد الگوهای محرک بها، درآمد و سود نمودند بر مبنای نظریه‌های اقتصادی از تولید و اقلام بها به منظور ایجاد الگوهایشان استفاده نمودند و به خصوص از مفاهیمی چون صرفه‌جویی ناشی از مقیاس و صرفه‌جویی ناشی از تجربه استفاده نمودند و از اشکال تابعی برآوردی که ذاتاً دارای ماهیت غیرخطی هستند، اما در شکل‌های لگاریتمی به صورت خطی می‌باشند استفاده نموده‌اند. با این حال، آن‌ها اقدام به استفاده از الگوهای اقتصادی نظری و تکنیک‌های پارامتریک و ناپارامتریک مربوطه برای برآورد این الگوها تا جای ممکن نمودند و بنابراین آن‌ها قادر به توسعه و آزمون نظریه‌هایشان به طور کامل نبوده‌اند (به عنوان یک مورد استثنا، بانکر و همکاران (۱۹۹۷) نتایج را بر مبنای یک الگو خطی ارائه نمودند، اما از یک تابع بهای ترانسلوگ برای تعیین استواری نتایج خود استفاده نمودند). توابع بها و تولید اقتصادی شامل مرزهایی (برخلاف روابط متوسط) می‌باشند که بر مبنای فرضیه‌ی حداقل‌سازی بها و حداکثرسازی سود توسط مدیران منطقی عموماً غیرخطی هستند و شامل صرفه‌جویی و بازده نسبت به مقیاس، صرفه‌جویی ناشی از تجربه و کارایی فنی و اختصاصی (ساختارهایی که مستقیماً با محرک‌های بهای اجرایی و ساختاری) می‌باشند. این الگوهای اقتصادی همچنین شامل برخی ارتباط‌های درونی متقابل بین محرک‌ها می‌باشند، به شکلی که مقادیر ورودی یا اقلام بها را به عنوان متغیرهای درون‌زا و مشترکاً تعیین‌شده در نظر می‌گیرد.

بسیاری از پژوهشگران به این نتیجه دست یافتند که بسیاری از اقلام بها و درآمدها همانند محرک‌هایشان شامل روابط همزمان می‌باشند، یعنی آن‌ها باید به طور همزمان یا مشترک به واسطه‌ی تصمیمات مدیریتی و یا نیروهای خارجی تعیین گردند. اگر این شرایط وجود داشته باشد، این موضوع برای پژوهشگران حائز اهمیت می‌باشد که الگوهای را ارائه نمایند که بهترین مجموعه از روابط زمینه‌ای پیچیده را به منظور استفاده از تکنیک‌هایی مناسب اقتصادسنجی برای برآورد الگوها ارائه نمایند. در غیر این صورت قادر به برآورد اثرات مستقیم و غیر مستقیم متغیرهای برون‌زا بر متغیرهای درون‌زا نخواهند بود و برآوردهای مربوط به پارامترها ممکن است دارای سوپه و متناقض باشند (گرین، ۱۹۹۰؛ جاج و همکاران، ۱۹۸۵). ایتنر و لارکر (۲۰۰۱) نتایج مشابهی را با توجه به یک مجموعه‌ای از شواهد تجربی گسترده‌تر حاصل از پژوهش‌های حسابداری مدیریت بدست آوردند و مسائل مربوط به الگوهای معادلات همزمان در پژوهش‌های حوزه‌ی حسابداری مدیریت را مورد بحث و بررسی قرار دادند.

این مسئله موجب ایجاد مسائل جذاب و چالش برانگیز برای پژوهشگران تجربی دانشگاهی می‌گردد و باید نتایج مفیدی را ارائه نماید. با این حال، آن‌ها همچنین سؤالات زیادی را در ارتباط با جانبداری‌های بالقوه موجود در الگوهای ارائه شده در متون حسابداری بهای تمام شده و مدیریت و آن مواردی که در عمل مورد استفاده قرار گرفتند بیان نمودند. به عنوان مثال، در توسعه و کاربرد بهایی بر مبنای فعالیت و سیستم‌های مدیریتی و توسعه و برآورد الگوهای مربوط به خلق ارزش و کارت ارزیابی متوازن.

۳-۵- توسعه و آزمون نظریه

ایتنر و لارکر (۲۰۰۱) پژوهش‌های اولیه در حوزه‌ی حسابداری بهای تمام شده را مورد انتقاد قرار دادند و بیش‌تر به استدلال‌های موجود در عمل، مدیریت عملیاتی و بهایی‌یابی بر مبنای فعالیت برخلاف اقتصاد، پژوهش‌های عملیاتی و یا سایر علوم رفتاری علاقه نشان دادند. همچنین، ایتنر و لارکر (۲۰۰۱) و زیرمن (۲۰۰۱) به این نتیجه دست یافتند که یک دامنه‌ی وسیع‌تر از پژوهش‌های تجربی در حوزه‌ی حسابداری مدیریت در یک بدنه‌ی منسجم و حقیقی از دانش مبتنی بر تئوری هنوز ایجاد نشده است. ما بر این باوریم که پژوهش‌های حسابداری مدیریت باید به واسطه‌ی توسعه نظریه‌ها و عمل انجام شود و اینکه نیاز به الگوسازی‌ها و پژوهش‌های تجربی بیش‌تری وجود دارد تا این‌که تصمیمات مدیریت و تأثیر آن بر ارزش مشتری، بها، درآمد و سود را به خوبی نشان دهند (به عنوان مثال در

۴- نتیجه‌گیری و بحث

حسابداری مدیریت با اندازه‌گیری، تجزیه و تحلیل و گزارش اطلاعات مالی و غیرمالی به تصمیم‌گیری مدیران در راستای تحقق اهداف سازمان کمک می‌کند. در این حوزه از دانش حسابداری با تأکید بر نیاز استفاده‌کنندگان درون سازمانی، اطلاعاتی اندازه‌گیری و گزارش می‌شود که مدیران سطوح مختلف را در اجرای اهداف پیش‌بینی شده سازمان یاری دهد (ویگانت و همکاران، ۲۰۱۳). اطلاعات پردازش شده حسابداری مدیریت، نقش اساسی در زمینه فرایندهای مدیریت ایفا می‌کند که شامل سه جزء اصلی برنامه‌ریزی، هدایت، انگیزش و کنترل است و تمامی آن‌ها حول محوری به نام تصمیم‌گیری در چرخش هستند (گریسون و همکاران، ۲۰۱۰). به اعتقاد میهالیا (۲۰۱۴) فرایند تصمیم‌گیری فرایند ایجاد ارزش برای هر واحد اقتصادی است. عملکرد خوب یک واحد اقتصادی منتج از یک سری از تصمیمات صحیح است. زمانی تصمیم‌گیری باکیفیت قلمداد می‌شود که با تکیه بر اطلاعات ارزشمند باشد؛ بنابراین، بنابراین، اطلاعات حسابداری مدیریتی برای موفقیت یک مدیر در امر تصمیم‌گیری و همچنین موفقیت عملکرد یک سازمان بسیار حائز اهمیت است. از مهم‌ترین عوامل مؤثر در تابع تصمیم‌گیری‌های مدیریت، داشتن اطلاعات صحیح و به‌موقع در خصوص ارقام بها، هزینه و سود شرکت است و تا زمانی که محرک‌های این ارقام که مبنای ایجاد آن‌ها هستند به شیوه‌ای درست شناسایی و مطالعه و مورد فهم قرار نگیرند، مدیران نمی‌توانند اطلاعات مربوط به این ارقام را به درستی در توابع تصمیم‌گیری‌های خود وارد کنند. از این رو در این مقاله به صورت مروری ادبیات پژوهشی موجود در ارتباط با محرک‌های بها و سود مورد مطالعه قرار گرفت. ابتدا الگوی بهایی سنتی مورد مطالعه قرار گرفت. این الگو به دلیل عدم توانایی در شبیه‌سازی و اندازه‌گیری شرایط و تصمیم‌گیری‌های مختلف، قادر به پاسخ‌گویی نیازهای مدیریتی نمی‌باشد. این عدم توانمندی ناشی از این حقیقت است که در این الگو، محرک‌های بها (هزینه) به درستی شناسایی نمی‌شوند و هزینه‌های غیرمستقیم با استفاده از نرخ‌های سربار ناصحیح به موضوع بهایی تخصیص داده می‌شوند. نتیجه این امر، تشریح چالش‌های فنی و مفهومی در حوزه روابط بین محرک‌های بها و سود را به دنبال داشت که در نهایت منجر به ایجاد سؤالات بسیار اساسی در حوزه‌های آموزش و عمل گردیدند.

الگوی بهایی بر مبنای فعالیت که در اوایل دهه ۱۹۸۰ برای حل مشکلات ناشی از سیستم‌های بهایی سنتی معرفی گردید، یک روش بهایی بود که بر فعالیت‌های انجام شده

جهت ساخت محصولات (یا ارائه خدمات) تأکید داشت. در این الگو فرض بر این است که فعالیت‌ها منابع را مصرف می‌کنند و محصولات نتیجه این فعالیت‌ها می‌باشند. اما اجرای الگوهای بهایی بر مبنای فعالیت سنتی به دلیل داشتن هزینه‌های زیاد مصاحبه با اشخاص، استفاده از روش‌های ذهنی و هزینه‌ها برای تأیید اعتبار تخصیص‌های زمانی، مشکلات نگهداری و به‌روزرسانی در مواقع تغییر مصارف منابع و فرایندها، افزوده شدن فعالیت‌های جدید و تنوع و پیچیدگی در سفارشات اشخاص و مشتریان، برای بسیاری از شرکت‌ها ایجاد مشکل می‌نماید. این مشکلات منتج به ارائه رویکرد جدید به نام بهایی بر مبنای فعالیت زمان‌گرا گردید. در این الگو بر خلاف روش‌های بهایی بر مبنای فعالیت در مرحله اول، فعالیت‌ها را شناسایی نمی‌کرد و هزینه‌های مربوط را به فعالیت‌ها تخصیص نمی‌دهد. در نتیجه تسهیم اولیه هزینه‌ها به فعالیت‌ها انجام نمی‌گردد. بلکه در این روش، مدیران به‌طور مستقیم منابع مورد نیاز برای هر موضوع هزینه را پیش‌بینی می‌کنند و به جای این که بر اساس مصاحبه از کارکنان یا ارائه پرسش‌نامه به آن، زمان لازم جهت انجام فعالیت‌ها را مشخص می‌سازند، منابع هزینه‌ها را بر اساس معادلات زمانی تعیین و به صورت خودکار به فعالیت‌ها و عملیات انجام شده تخصیص می‌دهند. خود این الگوها نیز مشکلاتی را در مرحله اجرا برای مدیریت به وجود می‌آورد.

در واقع، پژوهشگران حوزه حسابداری مدیریت رویکردهای خود را به واسطه تعیین توابع ورودی، بها و درآمد که قابل تفکیک، افزودنی و خطی می‌باشند با یکدیگر تطبیق می‌دادند. متون مختلف این فرضیات را به صورت برجسته نشان داده‌اند تا جایی که مدیران به احتمال کم‌تری از آن‌ها چشم‌پوشی کرده و اقدام به نتیجه‌گیری‌های نادرست می‌نمایند. (به عنوان مثال در تحلیل حجم فعالیت و سود یا بهایی بر مبنای فعالیت). این اصلاح یا تلفیق ممکن است در کوتاه‌مدت در موضوعات مربوط به تصمیم‌گیری فنی معقول به نظر برسند. با این حال، برای تصمیمات استراتژیک بلندمدت این موضوع معقول نمی‌باشد، چرا که مدیران بیش‌تر تمایل دارند که فرضیاتی را که خطی بودن، استقلال و جایگزینی را نقض می‌کنند را مورد توجه و بررسی قرار دهند. نورین (۱۹۹۱) و نورین و سودر استورم (۱۹۹۴ و ۱۹۹۷) استدلال نمودند که مدیران می‌توانند به طور اشتباه از متوسط ارقام بهای برآوردی از الگوهای مبتنی بر فعالیت به جای هزینه‌های نهایی در زمان تصمیم‌گیری‌های مربوط به محصول خود استفاده نمایند و نورین و سودر استورم، (۱۹۹۴، ۱۹۹۷) شواهد تجربی اولیه‌ای را بدست آورده بودند که نشان می‌داد ارقام بهای متوسط از

- * Cooper, R., and R. S. Kaplan. (1998). The Promise - And Peril - Of Integrated Cost Systems. Harvard Business Review, pp.109-119.
- * Garrison, H., Noreen, W. and Brewer, C. (2010). Managerial Accounting, McGraw Hill, p. 45.
- * Kaplan, R. S. (1983). Measuring Manufacturing Performance: A New Challenge for Managerial Accounting Research. The Accounting Review, pp.686-705. (JSTOR link).
- * Kaplan, R. S. (1984). The Evolution of Management Accounting. The Accounting Review, Vol. 59, No. 3, pp. 390-418.
- * Mihăilăa, M. (2014). Managerial accounting and decision making, in energy industry, Procedia - Social and Behavioral Sciences, Vol. 109, pp. 199 – 1202.
- * Miller, D. (1992). The Generic Strategy Trap. Journal of Business Strategy, Vol. 13, No. 1, pp.37-41.
- * Porter, M. E. (1985). Competitive Advantage.
- * Porter, Michael E. (1980). Competitive Strategy.
- * Salam, A. (2012). Lean Accounting: Measuring Target Costs. A Thesis in The Department of Mechanical and Industrial Engineering for the Degree of Doctor of Philosophy (Mechanical Engineering) at Concordia University, Montréal, Québec, Canada.
- * Shank, J. H and Govindarajan, V. (1993). Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage.
- * Shank, J. H and Govindarajan, V. (1993). Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage.
- * Weygandt, J., Kimmel, D. and Donald E. (2012). Managerial Accounting, John Wiley & Sons, p. 25

اقدام بهای نهایی در حوزه خدمات بیمارستانی بیش‌تر بوده است. همچنین، همانطوری که شانک و گویندراجان (۱۹۹۳) اظهار نمودند، سیستم‌های بهایی بر مبنای فعالیت، استراتژی‌های کسب و کار موجود را منعکس می‌کنند، اما تجزیه و تحلیل‌های استراتژیک مستلزم ارزیابی مجدد و تدوین مجدد استراتژی (اغلب در معرض تکنولوژی‌های متفاوت قابل ملاحظه) و فعالیت می‌باشند. لذا به نظر می‌رسد که مسائل مربوط به اصلاح و تطبیق الگوهای مربوط به متغیرهای تصمیم، ارزش مشتری، بها، درآمد و سود مستلزم انجام پژوهش‌های بیش‌تری می‌باشد.

فهرست منابع

- * رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۳۸۶). بهایی بر مبنای فعالیت/ مدیریت بر مبنای فعالیت (ABC)، (ABM) رویکرد ارزش آفرینی در کسب و کار اقتصادی پویا، تهران انتشارات ترمه چاپ اول.
- * شباهنگ رضا. (۱۳۹۱). حسابداری مدیریت، انتشارات سازمان حسابرسی.
- * هاشمی بلمیری، سمیرا، درفشان، غلامرضا. و وهایی شکرلو، علی. (۱۳۹۴). مدیریت هزینه استراتژیک: مفهوم، اهداف، فرایند و ابزارها. ماهنامه پژوهش‌های مدیریت و حسابداری، شماره پانزده و شانزده.
- * همتی، حسن، پرتوی، ناصر. و زین‌العابدینی، محمد. (۱۳۹۲). کاربرد بهایی هدف و جریان ارزش در حسابداری ناب. مجله مطالعات حسابداری و حسابرسی، شماره ۷، صفحات ۶۰-۷۳.
- * Anderson, S. (1995). A Framework For Assessing Cost Management System Changes: The Case Of Activity Based Costing Implementation At General Motors, Journal of Management Accounting Research Vol, 7, pp. 1-51.
- * Anderson, S. W., J. W. Hesford and S. M. Young. (2003). Factors Influencing The Performance Of Activity Based Costing Teams: A Field Study Of ABC Model Development Time In The Automobile Industry. Accounting, Organizations and Society Vol, 27, No. 3, pp. 195-211.
- * Banker, R. D., and Johnston, H. H. (2007). Handbook of Management Accounting Research, Volume 2, Elsevier Ltd, pp. 531-556.
- * Cooper, R. (1990). Implementing an Activity-Based Cost System. Journal of Cost Management, pp. 33-42.
- * Cooper, R. and R. S. Kaplan. (1992). Activity-Based Systems: Measuring The Costs Of Resource Usage. Accounting Horizons, pp. 1-13.